

山口地方裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 通知処分取消請求事件
国側当事者・国(岩国税務署長)
令和元年12月18日棄却・控訴

判 決

原告	甲
同訴訟代理人弁護士	出口 裕理 山近 繁之 杉原 幸枝
被告	国
同代表者法務大臣	三好 雅子
処分行政庁	岩国税務署長 宮崎雄一
同指定代理人	久富木 大輔 山西 浩仁 光成 崇 川合 康之 大島 穰 西村 務 中村 英樹 木村 香太 岡本 一彦 小川 高由 安藤 直人 小林 清明

主 文

- 1 原告の請求を棄却する。
- 2 訴訟費用は、原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

岩国税務署長が平成29年4月28日付けでした、原告の平成27年分贈与税に係る更正の請求に対する更正をすべき理由がない旨の通知処分を取り消す。

第2 事案の概要等

- 1 本件は、原告が、平成27年分の贈与税について、相続税法基本通達(昭和34年1月28日付直資10国税庁長官通達(以下「本件通達」という。))9-2(1)に基づき、その保有にかかるとある有限会社A(以下「A」という。)の株式(7000株)の価額が増加したとして、課税価格を680万4000円、納税すべき税額を106万1200円と計算して一旦申告し

た後、同申告が誤りであったとして、課税価格及び税額を0円とする更正の請求をしたところ、処分行政庁から更正をすべき理由がない旨の通知処分（以下「本件処分」という。）を受けたため、本件処分の取消しを求める事案である。

2 関連法令等の定め

(1) 相続税法

ア 相続税法1条の3第1項は、相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）により財産を取得した個人及び贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）により同法21条の9第3項の規定の適用を受ける財産を取得した個人について、同法により、相続税を納める義務がある旨を定めている。

イ 相続税法1条の4第1項は、贈与により財産を取得した個人について、同法により、贈与税を納める義務がある旨を定めている。

ウ 相続税法2条は、相続税の課税財産の範囲として、相続又は遺贈により取得した財産に対し、相続税を課する旨を定めている。

エ 相続税法2条の2は、贈与税の課税財産の範囲として、贈与により取得した財産に対し、贈与税を課する旨を定めている。

オ 相続税法9条は、その本文において、同法5条から8条まで及び第1章第3節に規定する場合を除くほか、「対価を支払わないで、又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」においては、当該利益を受けた時において、当該利益を受けた者が、当該利益を受けた時における当該利益の価額に相当する金額（対価の支払があった場合には、その価額を控除した金額）を当該利益を受けさせた者から贈与（当該行為が遺言によりなされた場合には、遺贈）により取得したものとみなす旨を定めている。

(2) 本件通達（甲6、乙18）

本件通達9-2（1）は、同族会社（法人税法2条10号（昭和40年法律第34号）に規定する同族会社をいう。以下同じ。）の株式又は出資の価額が、会社に対し無償で財産の提供があった場合に増加したときにおいては、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、それぞれ当該財産を提供した者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとする旨を定めている。

(3) 国税通則法

ア 国税通則法23条1項1号は、納税申告書を提出した者は、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、当該申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときには、当該申告書に係る国税の法定申告期限から5年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができる旨を定めている。

国税通則法23条4項は、税務署長は、更正の請求があった場合には、その請求に係る課税標準等又は税額等について調査し、更正をし、又は更正をすべき理由がない旨をその請求をした者に通知する旨を定めている。

イ 国税通則法24条は、税務署長は、納税申告書の提出があった場合において、その納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律の規定に従って

いなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する旨を定めている。

3 前提事実（当事者間に争いがなく、後掲証拠又は弁論の全趣旨により容易に認められる事実）

(1) Aは、平成元年6月●日に有限会社として設立され、平成18年5月1日以降、会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律2条1項により株式会社として存続する特例有限会社であり、平成27年7月10日時点において、法人税法2条10号の同族会社（以下単に「同族会社」という。）であった。

また、原告は、同日時点において、同社の発行済株式総数8500株のうち7000株を保有していた。（以上につき、甲7、乙2、3）

(2) Aは、平成27年7月9日、訴外乙（以下「乙」という。）から、別紙物件目録記載の各不動産（以下「本件不動産」という。）の無償譲渡を受け（以下「本件贈与」という。）、同月10日、その所有権移転登記を経由した（乙4から6まで）。

(3) 原告は、平成28年9月26日、処分行政庁に対し、本件贈与によってAの株式の価額が1株あたり972円増加したとして、自己の保有する7000株の株式の価額の増加分を合計680万4000円（以下「本件増加額」という。）と計算し、課税価格を680万4000円、納付すべき税額を106万1200円とする平成27年分の贈与税の申告（以下「本件申告」という。）をした（甲7）。

なお、上記1株あたりの株式の増加額は、本件贈与後のAの純資産価額3237万9000円に基づき算定したAの1株あたりの評価額2030円と、本件贈与前のAの純資産価額1584万8000円に基づき算定したAの1株あたりの評価額1058円との差額に相当するものである（甲7）。

(4) 原告は、平成29年1月6日、処分行政庁に対し、本件申告において依拠した本件通達9-2が税負担の公平の原則に反するものであり、原告の保有する株式の評価額の増加は贈与によるものではないなどとして、国税通則法23条1項1号に基づき、納付すべき税額を0円とする更正の請求をした（以下「本件更正請求」という。甲1、乙4）。

(5) 処分行政庁は、平成29年4月28日付けで、原告に対し、相続税法9条及び本件通達9-2(1)によれば、本件増加額は乙から贈与によって取得したものと認められるため、本件更正請求は国税通則法23条1項1号に該当しない旨の理由を付記した上で、本件処分を行い、原告は、同日頃、その通知を受けた（甲2、乙7）。

(6) 原告は、平成29年6月28日、本件処分について審査請求をしたところ、国税不服審判所長は、平成29年12月1日付けで、同審査請求を棄却する旨の裁決をし、同裁決書は、同月6日、原告に送達された（甲3から5まで、乙7、8、弁論の全趣旨）。

(7) 原告は、平成30年5月3日、本件訴訟を提起した（顕著な事実）。

4 争点

本件の争点は、本件処分の適法性であり、当事者の主張の要旨は以下のとおりである。

(1) 原告の主張

ア 相続税法9条の解釈・適用について

(ア) 相続税法9条は、実質的にみて贈与と同様の経済的利益の移転の事実がある場合に、

租税回避行為を防止するため、税負担の公平の見地から、その取得した経済的利益を贈与により取得したものとみなして、贈与税を課するものである。このような相続税法9条の趣旨に鑑みれば、「対価を支払わないで…利益を受けた場合」とは、単に一方当事者の財産が減少し、他方当事者の財産が増加したというだけでは足りず、関係する者の間に、租税回避行為を防止し、税負担の公平の見地から贈与税を課す必要がある特別な事情がある場合に限るものと解すべきである。すなわち、相続税法9条が適用されるためには、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間に、前記特別な事情、すなわち親族関係のように経済的利益の移転があっても不自然ではないような関係性があり、利益を受けさせた者の将来の相続財産を減少させるような財産・資産の価値の移転がなされる場合でなければならないというべきである。

これを本件についてみるに、乙と原告との間に親族関係のように経済的利益の移転があっても不自然ではないような関係性はなく、原告が将来、乙の財産を相続することが見込まれるという関係にもないのであって、相続税法9条は適用されない。

(イ) また、本件通達によれば、本件のように、同族会社の株式又は出資の価額が、財産の無償提供によって増加した場合には、その増加分（含み益）について課税されることになるが、後に当該株式又は出資について譲渡又は相続があれば、再度当該増加分（含み益）に譲渡所得に対する課税又は相続税として課税されることになり、後の課税の際に、前の課税分について控除する制度がない現行法の下では二重課税となる。このような二重課税を防ぐ為にも、本件には相続税法9条の適用はないと考えるべきである。

イ 本件処分の違憲性について

相続税法9条は、「対価を支払わないで…利益を受けた場合」についての詳細な規定を置かず、全て本件通達によって解釈・運用されているのが実情であるところ、本件通達は、同族会社に対してのみ、含み益に課税するという不利益な取扱いをしていることから、本件通達に従った相続税法9条の運用及びその運用の一環として行われた本件処分は租税公平主義（憲法14条1項）に違反する。

また、租税法律主義（憲法84条）の観点からすれば、課税要件を定めた法律が不確定概念を用いることが許されるのは、その立法趣旨に照らした合理的解釈によって、その意味を具体的に明確にできる場合でなければならないところ、相続税法9条は、立法趣旨に照らした合理的解釈によって意味を明確にできない不確定概念を用いている点で憲法84条に違反し、相続税法9条の適用を前提とした本件処分は違憲である。

(2) 被告の主張

ア 相続税法9条の解釈・適用について

(ア) 本件通達は、相続税法9条にいう「利益を受けた場合」の例示として、同族会社に対し財産の無償提供等があった場合について規定しており、本件通達による取扱いは、相続税法9条の規定に沿うものである。

本件においては、本件贈与により、Aの株式の価額が増加し、Aの株主である原告は、本件贈与により増加益を受けており、本件通達の適用要件を満たすので、乙から当該増加益を贈与によって取得したものと取り扱われることとなる。

したがって、当該増加益に当たる本件増加額は、原告の贈与税の課税財産に該当する。そのほか、原告の納付すべき税額が、本件申告にかかる税額を下回るものとして更正

すべき事情も認められない。

よって、本件処分は適法である。

(イ) 原告は、相続税法9条の「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間には、親族関係のように経済的利益の移転があっても不自然ではないような関係性が必要であると主張する。しかし、相続税法9条は、実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合に贈与契約の有無に拘わらず贈与により取得したものとみなし、これを課税財産として贈与税を課税することとしたものであり、また、贈与税は、財産の取得によって、当該取得者の担税力が増加すること自体に着目して課税がされるものである。

このような相続税法9条の趣旨及び贈与税の目的からしても、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間に原告の主張するような特別の関係が存在することは、課税要件とならない。

(ウ) また、原告は、本件に相続税法9条を適用すれば二重課税になると主張するが、相続税は、相続人に対する課税関係において適用されるものであり、被相続人に対する課税関係において適用される贈与税とは納税義務者を異にするし、譲渡所得に対する課税の対象は、所有資産の保有と移転により生じた同資産の保有期間における増加益であり、贈与によって移転した財産を課税の対象とする贈与税とは課税の対象を異にするため、本件に相続税法9条を適用しても二重課税とはならない。

イ 本件処分の違憲性について

原告は、本件通達に従った相続税法9条の運用及びその運用の一環として行われた本件処分が租税公平主義に違反する旨主張するが、課税における平等原則とは、課税の上で同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきであることを要求するものであり、同族会社は、非同族会社に比して株主構成上租税回避を容易に行うことができるという特殊性がある点で、非同族会社とは異なる状況にあり、異なる取扱いをすることが、むしろ平等原則に適う。

また、原告は、相続税法9条の規定が、租税法律主義（課税要件明確主義）に反すると主張するが、同条は、租税回避を防止する趣旨の下、実質的に対価を支払わないで経済的利益を受けた場合についての包括規定であり、その規定の性質上、法律に一義的に規定することが困難であるため、不確定概念を用いる必要がある。また、同条において不確定概念を用いることは、行政庁の自由裁量を許すものではなく、同条の趣旨により、贈与と実質的に同様の経済効果が生ずる場合といったように、その意義が明確にされていると考えられるから、合理性も認められる。よって、租税法律主義（課税要件明確主義）に反するものではない。

第3 当裁判所の判断

1 相続税法9条の解釈

(1) 贈与税は、贈与によって取得した財産を課税の対象とするところ（相続税法2条の2）、贈与によって取得したとはいえない場合であっても、実質的に贈与によって財産を取得した場合と同様の経済効果があるものについては、租税回避等を防止し、税負担の公平を図る必要がある。そのような見地から、相続税法には一定の場合に、財産を贈与によって取得したとみなす旨の個別の規定が置かれている（相続税法5条から8条まで及び第1章第3節）。相続税法9条は、それら個別の規定で捕捉しきれない贈与類似の利益移転について、贈与に

よって取得したとみなす旨を包括的に規定したものである。このように相続税法9条が、租税回避等を防止し、税負担の公平を図るために、他のみなし規定を補完していることに鑑みれば、同条の「対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」とは、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転がある場合をいうと解するのが相当である。

これを本件についてみるに、前記前提事実によれば、本件処分は、本件通達9-2(1)に従ってされたものであると認められるところ、同規定は、相続税法9条の取扱いの一例として、同族会社の株式又は出資の価額が、会社に対し無償で財産の提供が行われたことにより増加したときは、その株主又は社員が当該株式又は出資の価額のうち増加した部分に相当する金額を、当該財産を提供した者から贈与によって取得したものとして取り扱うものとする旨を定めている。同規定の示す相続税法9条の適用事例は、贈与者が当該財産を同族会社に無償で提供することによって、同族会社の株式又は出資の価額が増加し、それによって、株主又は社員が対価を支払わないで増加益分の経済的利益を取得しているものであるから、実質的にみて、贈与があったのと同様の経済的利益の移転がある事例といえ、相続税法9条の適用事例として適当なものというべきである。

したがって、本件通達9-2(1)に従ってされた本件処分は、相続税法9条に沿うものといえる。

- (2) これに対し、原告は、相続税法9条が適用されるためには、「利益を受けた者」と「利益を受けさせた者」との間に、親族関係のように経済的利益の移転があっても不自然ではないような関係性が必要である旨主張する。

しかし、相続税法9条の文理上、「当該利益を受けた者」と「当該利益を受けさせた者」との間に親族関係等の特別な関係があることを要件としていることをうかがわせる根拠はない。また、贈与税が、相続税の回避行為を防ぐ補完税であることを踏まえても、親族関係にない者に対する遺贈についても相続税の納税義務が発生する(相続税法1条の3)のであるから、贈与税の課税要件として親族関係等の特別な関係を必要とする実質的根拠もない。

- (3) また、原告は、本件通達9-2(1)の定める場合に相続税法9条を適用することは、後の譲渡所得に対する課税又は相続税において二重課税となることを防止するため、相続税法9条を適用すべきではないと主張する。

しかし、本件申告に基づく贈与税の課税自体は、二重課税に該当するものではない。また、贈与税は、贈与によって財産が移転する機会に、その財産に対して課せられる租税であり、納税義務者は贈与によって財産を取得した個人であるところ、相続又は遺贈によって財産を取得した個人を納税義務者とする相続税とは、納税義務者を異にするため二重課税とはなり得ない。そして、譲渡所得に対する課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転する機会に、これを清算して課税する趣旨のものと解されるところ、譲渡所得の課税の対象が、所有資産の保有と移転により生じた同資産の保有期間における増加益であるのに対して、贈与税の課税の対象は、贈与によって移転した財産であり、課税の対象が異なるのであるから、将来的に、原告が譲渡所得に対する課税を受けることになったとしても、課税対象が異なることを前提とした課税がされる限りにおいては二重課税とはならない。

2 本件処分の違憲性

(1) 租税公平主義違反について

相続税法9条は、「対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」に適用されるものであり、その文理及び趣旨からしても、同条の適用が同族会社に限定されると解することはできないため、同条によって、同族会社のみが不利益な取扱いを受けているということとはできず、同条及び同条を前提とした本件処分は租税公平主義に反しない。

これに対し、原告は、本件通達9-2が、同族会社に対してのみ、含み益に課税するという不利益な取扱いをしていることから、本件通達9-2を前提とした本件処分が租税公平主義に違反する旨主張するが、本件通達9-2は、相続税法9条の適用事例を示したにすぎず、同通達で挙げられた適用事例以外に相続税法9条が適用されることを排除するものではないため、同族会社のみが不利益な取扱いを受けているという原告の主張は、その前提に誤認があり、採用できない。

(2) 租税法律主義違反について

租税法律主義を定める憲法84条の趣旨を踏まえると、課税要件及び租税の賦課徴収の手続は、法律でできる限り明確に定めることが必要である。もっとも、租税回避等を防止し、税負担の実質的公平を図るため、課税要件の定めについて、不確定概念を用いることが不可避であるような場合についても直ちに租税法律主義に反するということができず、不確定概念使用の必要性があり、恣意的課税を許さないという租税法律主義の趣旨を没却するものでないと認められる場合には、不確定概念を用いることは許容されると解すべきである。

これを相続税法9条についてみるに、同条は、租税回避等を防止し、税負担の公平を図るという観点から、他のみなし規定を補完するために定められた包括規定であり、同条に不確定概念を用いなければ、適切に租税回避等を捕捉することはできない。そうすると、同条にかかる課税要件については、不確定概念を用いる必要性が認められる。

また、同条に用いられた不確定概念は、「対価を支払わないで又は著しく低い価額の対価で利益を受けた場合」というものであり、その文言の抽象性の程度は高くはなく、また、前記判示のとおり、同文言は、実質的にみて贈与があったのと同様の経済的利益の移転がある場合をいうと合理的に解釈することが可能であることからすれば、同条に基づき課税要件の当てはめをすることは租税法律主義の趣旨を没却するものでないと認められる。

よって、相続税法9条につき、租税法律主義違反をいう原告の主張は採用できない。

第4 結論

以上より、本件処分は適法であって、原告の請求は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

山口地方裁判所第1部

裁判長裁判官 福井 美枝

裁判官 道場 康介

裁判官 定松 祐太郎

別紙 省略